

HUBUNGAN ANTARA ANGGARAN PARTISIPATIF DENGAN KINERJA MANAJERIAL; PERAN MOTIVASI KERJA DAN KULTUR ORGANISASIONAL SEBAGAI VARIABEL MODERATING

(Study Empiris pada Badan Usaha Koperasi Di Jawa Tengah)

6

Sukardi

Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang

Abstrak

Pengaruh anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial, merupakan tema pokok yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen. Anggaran partisipatif telah dinilai mempunyai pengaruh positif pada kinerja manajerial, akan tetapi hasil – hasil penelitian terdahulu mengenai hubungan anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial menunjukkan ketidak jelasan hubungan dan tidak konsisten atau saling bertentangan. Salah satu cara untuk merekonsiliasi hasil yang saling bertentangan tersebut adalah meneliti berbagai faktor kondisional yang bertindak sebagai variabel moderating dan intervening (Murray, 1990) dengan pendekatan kontijensi (Govindarajan , 1986 a).

Penelitian ini secara empiris menguji pengaruh anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial dengan menggunakan pendekatan kontijensi. Dua variabel kontijensi yang diteliti yaitu peranan motivasi kerja dan kultur organisasional (orientasi pada orang VS orientasi pada pekerjaan) sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Data dikumpulkan dengan mail survey, kuesioner didistribusikan kepada 540 manajer/pengelola dari badan usaha koperasi di Jawa Tengah. Jawaban dari 80 manajer/pengelola (tingkat pengembalian 14,81 %) dianalisa menggunakan model regresi berganda.

Hasil penelitian menunjukan bahwa anggaran partisipatif signifikan berpengaruh positif pada kinerja manajerial dimana konsisten dengan penelitian terdahulu (Brownell 1982 b, Brownell & Mc Innes 1986, Frucot & Shearon 1991, Indriantoro 1993) akan tetapi motivasi kerja dan kultur organisasional sebagai variabel moderating tidak berpengaruh secara signifikan terhadap hubungan anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Temuan ini tidak dapat mendukung penelitian terdahulu (Mia 1988, Frucot & Shearon 1991, O Connor 1995, Supomo 1998).

Kata kunci : *Anggaran partisipatif, kinerja manajerial, pendekatan kontijensi, motivasi kerja dan kultur organisasional.*

I PENDAHULUAN

1.1 LATAR BELAKANG

Anggaran partisipatif merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektifitas organisasional melalui peningkatan kinerja setiap anggota organisasi secara individual atau kinerja manajerial. Namun demikian, bukti empiris menunjukkan adanya ketidakjelasan hubungan antara anggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hal ini menarik minat peneliti-peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut.

Lebih dari empat dasawarsa belakangan ini para peneliti telah berusaha memformulasikan dan menguji hipotesa-hipotesa yang berkenaan dengan proses penyusunan anggaran dan konsekuensi penggunaan data anggaran untuk mengevaluasi kinerja manajerial, akan tetapi menunjukkan hasil yang tidak konsisten dan adanya ketidakjelasan hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Mengenai topik tersebut misalnya Brownell (1982 b), Brownell dan Mc Innes (1986), Frucot Shearon (1991) dan Indriantoro (1993), menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Akan tetapi hasil penelitian Melani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) dan Riyanto (1996) menemukan hubungan yang tidak signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial, bahkan penelitian Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967) menemukan hubungan yang negatif.

Untuk merekonsiliasikan penelitian yang hasilnya saling bertentangan tersebut menurut Govindarajan (1986) diperlukan pendekatan kontinjensi; Pendekatan ini secara sistematis mengevaluasi berbagai kondisi atau variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Berbagai kondisi tersebut yaitu kultural, organisasional, interpersonal dan individual. Penelitian dengan pendekatan kontinjensi, yang berkaitan dengan individu dan interpersonal seperti Locus of control (Brownell 1981, 1982 b) motivasi (Brownell dan Mc Innes 1986, Mia 1988) sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan (Melani 1975, Mia 1988 Riyadi, 1997), kultur organisasi (Frucot dan Shearon 1991, Indriantoro 1993, Holmes dan Marsden 1996) menunjukan bahwa faktor-faktor kontinjensi tersebut memediasi (intervening atau moderating) dalam hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial namun demikian menghasilkan kesimpulan yang tidak konsisten juga.

Berdasarkan hasil penelitian sehubungan dengan faktor kontinjensi tersebut, akan diuji kembali oleh peneliti, hasil penelitian Riyadi (1997) yang menemukan bahwa motivasi para manajer tidak mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang tidak konsisten dengan penelitian Mia, (1988). Disamping itu juga diuji kembali hasil penelitian Indriantoro, (1993) yang menemukan bahwa dimensi kultur tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang tidak konsisten dengan penelitian Frucot dan Shearon (1991) dan penelitian Supomo (1998).

Usaha mengkonfirmasi ini direplikasikan pada badan usaha koperasi dengan pertimbangan bahwa; (1) Setiap tahun buku berjalan koperasi menyusun anggaran yang disyahkan dalam rapat anggota perencanaan; keputusan-keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok. (2) Menurut Hofstede (1990), pembuatan keputusan secara kelompok merupakan karakteristik yang menonjol dari dimensi kultur yang berorientasi pada orang. Sedangkan koperasi adalah badan usaha yang beranggotakan orang seorang atau badan hukum koperasi yang melandaskan kegiatannya berdasarkan atas azas kekeluargaan; sehingga kultur organisasional ini seharusnya mempunyai pengaruh

terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer/pengelola untuk mencapai kinerja organisasional. (Holmes dan Marsden 1996). (3) Namun demikian dalam kenyataannya praktek-praktek manajerial koperasi sampai dengan sekarang diakui secara umum masih kurang profesional sehingga kinerja koperasi sebagai badan usaha masih ketinggalan dibandingkan dengan badan usaha yang lainnya.

Berdasarkan uraian diatas, peneliti mencoba memunculkan permasalahan yang berkaitan dengan: Apakah motivasi kerja dan kultur organisasional yang berfungsi sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

1.2 TUJUAN PENELITIAN

Penelitian ini bertujuan untuk: (1)Menguji secara empiris pengaruh langsung anggaran yang disusun secara partisipatif terhadap kinerja manajerial. (2)Menguji pengaruh motivasi sebagai variabel moderating terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. (3)Menguji pengaruh kultur organisasional sebagai variabel moderating terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial.

1.3 MANFAAT PENELITIAN

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah: (1)mengkonfirmasi hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya. (2)Memberikan masukan pada pengembangan literatur akuntansi manajemen dan penelitian penelitian berikutnya. (3)memberikan kontribusi pengetahuan akuntansi manajemen untuk pengelolaan koperasi.

2. TELAHAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1. ANGGARAN PARTISIPATIF

Anggaran merupakan alat utama yang di gunakan perusahaan untuk perencanaan dan pengendalian. Anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan dalam periode tertentu pada masa yang akan datang. Sebagai rencana keuangan anggaran berfungsi sebagai dasar untuk menilai kinerja (Schiff dan Lewin 1970). Disamping itu, anggaran tidak hanya sebagai rencana keuangan yang menetapkan biaya dan pendapatan pusat pertanggung jawaban dalam suatu perusahaan, tetapi juga merupakan alat bagi manajer tingkat atas untuk mengendalikan mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja dan memotivasi bawahannya (Kennis 1979). Proses penyusunan anggaran suatu Organisasi, seperti yang telah dikemukakan dimuka merupakan kegiatan yang penting dan sekaligus kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris 1952 Milani 1975). Dampak Fungsional atau disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik, untuk memotivasi para anggota organisasi meningkatkan kinerja manajerial. Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran tersebut, Argyris, (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen level yang lebih rendah dalam proses penyusunan anggaran.

Partisipasi adalah suatu proses dimana individu-individu terlibat didalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas pencapaian target anggaran mereka (Browwell 1982). Selain itu partisipasi sebagai suatu proses pengambilan keputusan bersama antara dua pihak atau lebih, yang akan membawa pengaruh pada masa yang akan datang bagi para pembuat keputusan (Becker dan Green 1978). Selanjutnya

pengertian partisipasi dipertegas oleh Kennis (1979), partisipasi adalah tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan.

Govindarajan seperti yang dikutip oleh Anthony dkk (1992) menjelaskan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap motivasi manajerial. Kecenderungan yang lebih besar dari bawahan untuk menerima target anggaran bilamana mereka beranggapan bahwa mereka turut serta memegang kendali daripada bila mereka beranggapan bahwa anggaran tersebut ditetapkan secara sepihak. Hal ini akan mendorong bawahan terikat pada komitmen yang lebih tinggi untuk mencapai target anggaran. Selanjutnya partisipasi anggaran dapat menghasilkan pertukaran informasi yang lebih efektif sehingga penyusunan anggaran akan memperoleh pemahaman yang lebih jelas atas pekerjaan mereka melalui hubungan dengan atasan mereka selama proses review dan persetujuan anggaran (Anthony dkk 1992).

Banyak penelitian bidang akuntansi manajemen yang menaruh perhatian pada masalah partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, karena anggaran partisipatif dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Brownell 1981, Murray 1990) Coch dan French (1948) menemukan bahwa pekerja yang berpartisipasi dalam proses pembuatan keputusan, mempunyai sikap yang lebih kooperatif dan permisip terhadap perubahan-perubahan yang diinginkan oleh perusahaan. Sedangkan French et al (1960) dalam penelitian pada perusahaan sepatu di Norwegia, menemukan bahwa partisipasi pekerja dapat meningkatkan kepuasan kerja karena mereka dinilai dan dihargai. Lebih lanjut Melani (1975), menyatakan bahwa ketika suatu standar atau tujuan yang ditetapkan secara partisipatif disetujui, maka karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan.

Menurut Becker dan Green (1962) dan Hofstede (1968) yang dikutip Supomo (1998) dikemukakan bahwa partisipasi dalam proses penganggaran dapat meningkatkan motivasi untuk mencapai target yang ditetapkan dalam anggaran.

2.2 KINERJA MANAJERIAL

Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektifitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya (Mulyadi 1993 hal 419). Dalam hal karyawan, menurut Mahoney dkk (1963) yang dimaksud dengan kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial seperti: Perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staff negosiasi dan representasi.

Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Karena organisasi pada dasarnya dijalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peran yang mereka mainkan didalam organisasi. Dalam organisasi manajemen tingkat atas mendelegasikan sebagian wewenangnya kepada manajemen ditingkat bawahnya disertai dengan alokasi sumber daya yang diperlukan; penggunaan wewenang dan konsumsi sumber daya dalam pelaksanaan dipertanggungjawabkan dalam bentuk pengukuran kinerja. Berdasarkan hasil penilaian kinerja tersebut, Manajer tingkat atas memberikan penilaian terhadap kinerja manajer tingkat bawah, dan sebaliknya bagi manajer tingkat bawah akan mendapatkan umpan balik mengenai bagaimana manajer tingkat atas menilai kinerja mereka (Mulyadi 1993 hal 423).

Hasil penilaian kinerja dapat digunakan untuk mengidentifikasi kelemahan anggota organisasi dan untuk mengantisipasi keahlian dan ketrampilan yang di tuntut oleh pekerjaan, agar dapat memberikan respon yang memadai terhadap perubahan lingkungan organisasi dimasa yang akan datang. Dalam proses perjalanannya organisasi mempunyai kewajiban untuk mengembangkan anggota organisasi agar selalu dapat menyesuaikan diri dengan perubahan lingkungan yang senantiasa berubah dan berkembang.

Penilaian kinerja dipergunakan manajemen organisasi untuk mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian semua anggota organisasi secara maksimum; disamping itu menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan. Cherington dan Cherrington (1973) melakukan studi eksperimental yang menguji pengaruh pengendalian melalui anggaran dan pemberian penghargaan terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajerial menemukan hubungan yang positif antara partisipasi dengan kepuasan kerja dan kinerja manajerial.

Menurut Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Seiring dengan peranan anggaran tersebut, Argyris (1952) juga menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan tersebut.

2.3 KONSEP MOTIVASI KERJA TEORI HARAPAN (*EXPECTANCY THEORY*)

Mitchell (1982) mendefinisikan motivasi kerja, sebagai suatu derajat dimana seseorang (individu) ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan dengan baik. Dalam kaitannya dengan suatu organisasi, Robbins (1996) menyatakan bahwa motivasi sebagai kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi kearah tujuan organisasi, yang dikondisikan oleh kemampuan upaya itu untuk memenuhi suatu kebutuhan individual.

Didalam pengembangan konsep konsep motivasi, telah berkembang teori-teori motivasi yang dapat memberikan penjelasan mengenai motivasi kerja para anggota organisasi, mulai dari teori dini motivasi seperti teori hirarki kebutuhan dari Maslow, teori X dan teori Y oleh Mc Gregor, Teori motivasi *Higiane* oleh Herzberg, teori *ERG* dari Aldefer, Teori kebutuhan dari Mc Clelland yang kesemuanya bertitik tolak dari kebutuhan individu.

Seterusnya berkembang teori pencapaian tujuan (*Goal Setting Theory*) oleh Locke th 1968 yang menyatakan bahwa determinan penting atas pilihan individu tentang seberapa besar upaya yang harus dikeluarkan adalah merupakan pilihan pribadi individu dan besarnya komitmen terhadap tujuan, oleh karena itu maksud untuk bekerja kearah suatu tujuan merupakan suatu sumber utama dari motivasi kerja; Teori evaluasi kognitif yang bertitik tolak diperkenalkannya ganjaran ganjaran ekstrinsik seperti misalnya upah, promosi, kondisi kerja yang menyenangkan, untuk menggerakkan motivasi intrinsik seperti tanggung jawab, kompetensi dan prestasi. Dan teori lainnya yaitu teori keadilan oleh Adam (1963) dengan asumsi seseorang membandingkan dirinya dengan orang lain, dimana individu yang bekerja dalam rangka memperoleh imbalan dari organisasi dimotivasi oleh suatu keinginan untuk diperlakukan adil dengan sesama orang lain.

Dewasa ini salah satu dari penjelasan yang paling meluas diterima baik mengenai motivasi adalah teori harapan (*expectancy theory*) dari Vector Vroom, meskipun ada pengritiknya namun kebanyakan bukti riset mendukung teori tersebut (Robins 1996 h 215). Teori pengharapan berakar pada konsep-konsep kognitif yang dikemukakan oleh para psikolog terutama Kurt Lewin dan Edward Tolman. Teori

ini diperkenalkan oleh Victor Vroom pada tahun 1964, individu diasumsikan sebagai pembuat keputusan yang rasional yang mengevaluasi alternatif tindakan dimana masing-masing alternatif akan berkaitan dengan penghargaan yang diharapkan individu menilai informasi yang tersedia bagi mereka dan membuat keputusan menurut nilai konsekuensi dan kemungkinan pribadi untuk mencapai apa yang mereka sukai.

Dalam istilah yang praktis, teori pengharapan menyatakan bahwa seorang karyawan dimotivasi untuk menjalankan tingkat upaya yang tinggi bila ia meyakini upaya akan menghantar sesuatu penilaian kinerja yang baik; suatu penilaian kinerja yang baik akan mendorong ganjaran-ganjaran organisasional seperti bonus, kenaikan gaji atau suatu promosi; dan ganjaran itu akan memuaskan tujuan pribadi karyawan, oleh karena itu teori ini mengemukakan tiga hubungan yaitu :

- 1 Upaya-kinerja (*effort-performance*) maksudnya probabilitas yang dipersepsikan oleh individu yang mengeluarkan sejumlah upaya tertentu akan mendorong kinerja.
- 2 Kinerja-ganjaran (*performance-outcome*) maksudnya derajat sejauh mana individu itu meyakini bahwa berkinerja pada suatu tingkat tertentu akan mendorong tercapainya suatu keluaran yang diinginkan.
- 3 Ganjaran-tujuan pribadi (*outcome-valence*) maksudnya derajat sejauh mana ganjaran ganjaran organisasional memenuhi tujuan atau kebutuhan pribadi individu.

Teori harapan telah digunakan sebagai dasar pengukuran motivasi sebagai variabel kontijensi yang memediasi (*moderating atau intervening*) dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownwll dan Mc Innes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997).

2.5 KULTUR ORGANISASIONAL

Menurut Robbins (1996) budaya organisasional adalah suatu persepsi bersama yang dianut oleh anggota organisasi, suatu sistem dari makna bersama yang merupakan seperangkat karakteristik utama yang dihargai oleh organisasi itu. karakter primer tersebut adalah :

Menurut Hofstede (1994) kultur merupakan keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan dari satu kelompok sosial. Selanjutnya ia mengklasifikasikan kultur kedalam berbagai tingkatan antara lain, nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, organisasional / perusahaan. Kultur pada tingkat organisasional adalah seperangkat asumsi-asumsi, keyakinan-keyakinan, nilai-nilai dan persepsi yang dimiliki para anggota kelompok dari suatu organisasi yang membentuk dan mempengaruhi sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan; disamping tercermin dalam nilai-nilai kultur organisasional juga dimanifestasikan pada praktek-praktek organisasional yang membedakan dengan kelompok organisasional yang lain (Katter dan Heskett 1992).

Hofstede et al (1990) membagi kultur organisasional kedalam enam dimensi praktis yaitu :

- a. *Process oriented Vs Results oriented*
- a. *Employee oriented Vs Job oriented.*
- b. *Parochial Vs Professional.*
- c. *Open system Vs Closed system.*
- d. *Loose control Vs Tight Control*
- e. *Normative Vs Pragmatic*

Dari keenam dimensi praktik kultur organisasional tersebut, yang mempunyai kaitan erat dengan praktik-praktik pembuatan keputusan partisipatif adalah dimensi praktik yang kedua yaitu orientasi pada orang dan orientasi pada pekerjaan.

Menurut Holmes dan Marsden (1996) Kultur perusahaan atau organisasional mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja manajerial.

Dalam kaitanya dengan anggaran yang disusun secara partisipatif, keputusan keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok dari pada dibuat secara individual, dimana pembuatan keputusan secara kelompok merupakan karakteristik yang menonjol dari dimensi kultur yang berorientasi pada orang. Oleh karena itu partisipasi dalam penyusunan anggaran kemungkinan akan lebih efektif pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang dari pada yang berorientasi pada tugas.

2.6 KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Berdasarkan paparan teori dan penelitian yang terdahulu yang telah dikemukakan dimuka, selanjutnya disampaikan pemikiran teoritis yang menggambarkan suatu kerangka konseptual yang merupakan panduan sekaligus alur pikir dan sebagai perumusan hipotesis dalam bentuk model penelitian sebagai berikut:

MODEL HUBUNGAN ANGGARAN PARTISIPATIF DENGAN KINERJA MANAJERIAL : PERAN MOTIVASI DAN KULTUR ORGANISASIONAL SSBAGAI VARIABEL MODERATING.



Model tersebut menggambarkan hubungan antara anggaran partisipatif (*variabel independen*) dengan kinerja manajerial (*variabel dependen*) motivasi kerja dan kultur organisasional sebagai *variabel moderating* yang memperkuat atau memperlemah hubungan antara *variabel independen* dengan *variabel dependen* oleh karena itu sesuai permasalahan penelitian dan tujuan penelitian ini hipotesis yang diajukan untuk diuji adalah

H1 : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial

H2 : Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi apabila motivasi kerja yang dimiliki manajer tinggi, dan pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan rendah apabila

motivasi kerja yang dimiliki manajer rendah.

- H3 : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang dan mempunyai pengaruh negatif pada kultur organisasional yang berorientasi pada pekerjaan.

3 METODE PENELITIAN

3.1 JENIS DAN SUMBER DATA

Data penelitian ini adalah data primer mengenai pendapat atau persepsi para manajer/pengelola koperasi mengenai anggaran partisipatif, motivasi kerja, dimensi kultur organisasional, kinerja manajerial yang di peroleh dari sumber para pengurus, pengawas, karyawan koperasi sampel penelitian.

3.2 POPULASI PENELITIAN PENENTUAN SAMPEL

Karena peneliti tidak mengetahui secara pasti jumlah populasi yang akan diteliti, maka penentuan kuesioner yang dikirim berdasarkan pertimbangan jumlah data yang diperlukan. Data yang diperlukan untuk penelitian ini berkisar antara 50 sampai 100 responden dengan tingkat kemungkinan tanggapan (response rate minimal 10%; penelitian ini difokuskan manajer/pengelola koperasi dengan pertimbangan (1). Badan usaha koperasi sebelum buku berjalan mesti membuat anggaran dan program kerja, (2). Karakteristik yang menonjol dari dimensi kultur yang berorientasi pada orang kebanyakan dipraktekkan pada koperasi, karena koperasi melandaskan kegiatannya berdasarkan atas azas kekeluargaan.

Untuk menentukan sampel peneliti menggunakan badan usaha koperasi yang terdaftar pada badan usaha koperasi di Jawa Tengah yang telah berbadan hukum dan terdaftar pada kantor ex Departemen Koperasi dan PKM wilayah Jawa Tengah th 2001 sebanyak 13.000 koperasi yang dikelompokkan dalam kedalam 6 jenis koperasi yaitu; (1) KUD (koperasi Unit Desa), (2) KPRI (koperasi pegawai Republik Indonesia), (3) KOSPIN (koperasi Simpan Pinjam), (4) Koperasi karyawan perusahaan, (5) Koperasi pemuda dan mahasiswa, (6) Koperasi lainnya. Yang tersebar pada 30 wilayah kabupaten/kota. Dengan pertimbangan pemerataan pada seluruh wilayah Jawa Tengah, peneliti mengambil 540 koperasi sebagai sasaran pengirim kuesioner dengan rincian tiap kabupateen/kota 180 koperasi.

Seperi penelitian-penelitian sebelumnya dengan pertimbangan response rate 10-20 persen, jumlah responden yang merespon diharapkan 50-100 responden, maka kuesioner yang dikirimkan sebanyak 540 responden untuk manajer/pengelola koperasi dengan rincian tiap Kota/ kabupaten 180 responden dari 180 koperasi sampel.

1.3 PROSEDUR PENGUMPULAN DATA

Pengumpulan data penelitian ini, melalui survey dengan mengisi kuesioner; 540 kuesioner dikirim dengan surat permohonan untuk menjadi responden dari Dewan Koperasi Indonesia (DEKOPINWIL) Jawa Tengah ke DEKOPIN daerah (DEKOPINDA) untuk polling ke koperasi masing-masing dimana responden berada melalui pos (mail survey). Demikian juga dengan pengembaliannya, responden mengirim balik kuesioner yang sudah diisi dari koperasinya ke DEKOPINDA terus ke DEKOPINWIL Propinsi Jawa Tengah.

3.4 DEFINISI OPERASIONAL VARIABEL

Ada empat variabel yang digunakan dalam penelitian yaitu :

Anggaran partisipatif adalah suatu tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982b). Variabel partisipatif diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Melani (1975). Instrumen ini mengukur keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran. Responden diminta untuk menjawab enam item pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan menggunakan skala tujuh poin, dimana skala rendah (1) menunjukkan partisipasi yang tinggi, sedangkan skala tinggi (7) menunjukkan partisipasi yang rendah. Instrumen ini telah digunakan secara luas dalam penelitian penelitian anggaran partisipatif dan telah digunakan dengan tingkat realibilitas yang tinggi, yaitu sebesar 76 % (Brownell dan McLnnes, (1986).

Motivasi Kerja adalah Suatu derajat, sampai dimana seorang individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas dengan baik (Mitchell, 1982). Variasi motivasi diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Lawler et al. (1977) dalam Riyadi (2000). Instrumen ini mengukur motivasi kerja seseorang. Dalam penelitian ini motivasi kerja mengacu pada *expectancy theory* yang dibagi dalam tiga bagian, dimana bagian pertama terdiri dari 11 pertanyaan yang berkenaan dengan apa yang diharapkan apakah telah melakukan sesuatu dengan baik, (*Effort → Performance Expectancy*), bagian kedua berisi 11 pertanyaan yang memuat tentang beberapa penting penghargaan yang diinginkan (*Performance → Outcome*), dan bagian ketiga berisi 3 pertanyaan yang berkaitan dengan harapan yang diinginkan apabila bekerja keras / *Valence* (Vroom, 1964) Instrumen pengukuran motivasi kerja menggunakan skala tujuh poin dengan skala rendah (1) menunjukkan motivasi yang rendah sedangkan skala tinggi (7) menunjukkan motivasi yang tinggi.

Kultur Organisasional, yang dimaksud dalam penelitian ini, menggunakan pendekatan dimensi praktik, yaitu nilai nilai dan keyakinan (*belief*) yang dimiliki oleh para anggota organisasi, yang dimanifestasikan dalam bentuk norma norma perilaku para individu atau kelompok organisasi yang bersangkutan (Hofstede et al, 1990; Kotter dan Heskett, 1994). Variabel kultur organisasional dimaksudkan secara spesifik untuk menjelaskan orientasi kultur perusahaan pada level departemen atau bagian. Variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Supomo berdasarkan hasil analisis faktor pada instrumen Hofstede et al, (1990). Dengan menggunakan skala Likert lima poin, setiap item kuesioner berisi pernyataan mengenai dimensi kultur organisasional yang mempertentangkan antara orientasi pada orang, dengan orientasi pada pekerjaan; pilihan jawaban meliputi angka 1 sampai dengan 5 yang menunjukkan skala rendah untuk kultur yang berorientasi pada orang, dan skala tinggi untuk kultur yang berorientasi pada pekerjaan.

Kinerja manajerial. Kinerja para individu dalam kegiatan manajerial perencanaan, Investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan representasi; merupakan pengertian manajerial dalam penelitian ini. Instrumen untuk mengukur variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah instrumen self rating yang dikembangkan oleh Mahoney et al (1963). Instrumen ini banyak digunakan dalam penelitian penelitian sebelumnya, antara lain oleh Brownell (1982 b), Brownell dan Mc Innes (1986), Frucot dan Shearon (1991) dan Indriantoro (1993), Gul et al. (1995). Setiap responden diminta untuk mengukur sendiri kinerjanya yang terbagi dalam delapan dimensi yaitu: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, superfisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi, dan representase serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan. Skala kinerja terdiri dari: 1 sampai 3 untuk kinerja dibawah rata rata, 4 sampai 6 untuk kinerja rata rata, dan 7 sampai 9 untuk kinerja diatas rata rata.

3.5 UJI KUALITAS DATA

Kualitas data yang diperoleh dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al 1998, Hock dan Cormieer 1996 dalam Supomo 1998), untuk mengetahui konsistensi data dan akurasi data. Tiga prosedur dalam penelitian ini untuk mengukur kekonsistenan dan keakurasian data:

1. Uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach Alpha*.
2. Uji homogenitas data dengan uji korelasi antara skor masing-masing butir dengan skor total.
3. Uji validitas konstruk dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir dengan *Varimax Rotation*.

3.5 PENGUJIAN HIPOTESIS

1. Uji Asumsi Klasik.

Ketentuan yang harus dipenuhi dalam penggunaan model analisis regresi berganda agar menghasilkan *Best Linear Unbiased Estimator* (BLUE) adalah dilakukan evaluasi ekonometrik. Evaluasi ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah penggunaan model regresi linear berganda sebagai alat analisis telah memenuhi beberapa asumsi klasik (Gujarati 1997) uji asumsi klasik yang dimaksud terdiri dari:

(a) Uji Multikolinearitas, (b) Uji Autokorelasi, (c) Uji Heteroskedastisitas.

2 Uji Hipotesis.

Uji hipotesis dilakukan dengan analisis regresi berganda (multiple regression). Persamaan regresi diadopsi dari persamaan yang dipakai Indriantoro (1993) dan supomo (1998). Model yang digunakan tersebut disajikan dalam gambar sebagai berikut :

MODEL ANALISIS DATA

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 [(X_1 - X_2)] + \beta_5 [(X_1 - X_3)] + e$$

Dimana:

Y	Kinerja manajerial, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir
X ₁	Anggaran partisipatif, diukur berdasarkan penjumlahan skor yang telah distandardisasi $[(X_1 - \bar{X}_1) / \sigma X_1]$
X ₂	Motivasi kerja, diukur berdasarkan penjumlahan skor yang telah distandardisasi $[(X_2 - \bar{X}_2) / \sigma X_2]$
X ₃	Kultur organisasi, diukur berdasarkan penjumlahan skor yang telah distandardisasi $[(X_3 - \bar{X}_3) / \sigma X_3]$
$[(X_1 - X_2)]$	Interaksi antara anggaran partisipatif dengan motivasi kerja yang diukur berdasarkan nilai absolut perbedaan antara X ₁ dan X ₂
$[(X_1 - X_3)]$	Interaksi antara anggaran partisipatif dengan kultur organisasi yang diukur berdasarkan nilai absolut perbedaan antara X ₁ dengan X ₃
e	Kesalahan regresi (regression error)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.

4.1 Diskripsi Statistik.

Jumlah kuesioner yang dikirim 540 kuesioner, tingkat pengembalian sebesar 113 (20,93%) yang memenuhi syarat untuk dianalisis sebanyak 80 responden (14,81%) karena yang 33 tidak lengkap pengisiannya. Hasil pengolahan data mengenai statistik deskriptif disajikan dalam tabel 4.1 berikut:

TABEL 4.1
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN.

VARIABEL	KISARAN TEORITIS	KISARAN SESUNGGUHNYA	RATA- RATA	STANDAR DEVIASI
Partisipasi Anggaran	6 – 42	12 – 42	33,63	7,11
Motivasi Kerja	1 – 343	41 – 231,36	138,32	57,40
Kultur Organisasional	8 – 40	11 – 35	26,34	4,04
Kinerja Manajerial	8 – 72	22 – 65	46,03	10,07

Sumber: Data Primer Diolah, 2001

- Anggaran partisipatif, jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini cukup bervariasi. Hal ini terlihat dari kisaran aktual yang berada antara 12 – 42. Rata – rata jawaban responden sebesar 33,63 dengan standar deviasi 7,11 menunjukkan anggaran partisipatif cenderung memenuhi tingkat partisipasi yang relatif cukup tinggi.
- Motivasi kerja, jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini menunjukkan kisaran sesungguhnya 41 – 231,36 sementara kisaran teoritis variabel ini berada pada 1 – 343, rata – rata jawaban sebesar 138,32 dengan standar deviasi 57,40 hal ini berarti motivasi kerja para manajer/pengelola relatif sedang.
- Kultur Organisasional, skala pengukuran variabel kultur organisasional seperti yang dikemukakan sebelumnya diperlukan proses recode, sehingga skala tinggi akan menunjukkan kultur organisasional yang berorientasi pada orang, sedangkan skala rendah akan menunjukkan yang berorientasi pada pekerjaan; skor jawaban responden berkisar antara 11 – 35 dengan kisaran teoritis 8 – 40 dengan rata – rata 26,34 yang berarti tidak ada kultur organisasional tempat bekerja responden yang berorientasi pada orang dan berorientasi pada pekerjaan ekstrim.
- Kinerja manajerial, jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini menunjukkan kisaran aktual 22 – 65, sementara kisaran teoritis variabel ini berada pada 8 – 72, rata – rata jawaban sebesar 46,03 dengan standar deviasi 10,07. Hal ini berarti kinerja cenderung cukup tinggi.

4.2 Uji Reliabilitas dan Validitas.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dirangkum dalam tabel 4.2 berikut

TABEL 4.2
HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

VARIABEL	CROBACH,S ALPHA	PEARSON CORRELATIONS *	KAISER,S MSA	FAKTOR LOADING
Partisipasi Anggaran	6 – 42	12 – 42	33,63	7,11
Motivasi Kerja	1 – 343	41 – 231,36	138,32	57,40
Kultur Organisasional	8 – 40	11 – 35	26, 34	4,04
Kinerja Manajerial	8 – 72	22 – 65	46,03	10,07

** Signifikan pada level 0,01

Sumber: Data Primer Diolah, 2001

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam tabel 4.2 menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakuratan yang cukup. Pada uji reliabilitas konsistensi internal, koefisien *Cronbach's alpha* menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimum 0,70 (Hair et al 1998, h 118) sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan uji korelasi antara skor masing – masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0.01. Selanjutnya pada pengujian validitas dengan analisis faktor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing – masing pertanyaan akan terklarifikasi pada variabel – variabel yang telah ditentukan (*construct validity*). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *varimax Rotation*, nilai *kaiser,s MSA* yang disyaratkan agar data yang terkumpul dapat tepat dilakukan analisis faktor adalah diatas 0,05, dan hal ini juga akan menunjukkan *construct validity* dari masing – masing variabel (Kaiser dan Rice 1974 dalam Riyadi 2000). Hasil pengujian analisis faktor menunjukkan nilai di atas 0,05 artinya validitas pada masing – masing cukup valid. Sedangkan faktor loading masing – masing variabel juga cukup memadai, dengan batas penerimaan 0,40 Hair et al 1998, Chia 1995 dalam Riyadi 2000).

4.3 Uji Asumsi Klasik.

Uji Multi kolinearitas.

Dilihat dari R Square di atas cukup rendah hanya sebesar 0,234 (23,4%) berarti model di atas tidak mengidentifikasi terjadinya multikolinearitas. Dilihat dari angka VIF dan Tolerance untuk ketiga variabel bebas; partisipasi 1,329, motivasi kerja 1,534, kultur organisasional 1,1230 dan nilai tolerance mendekati 1 (partisipasi 0,752, motivasi kerja 0,652, kultur organisasional 0,890). Dilihat matrik korelasi

antar variabel – variabel bebas menunjukkan koefisien antar variabel sangat lemah seperti partisipasi dengan motivasi kerja negatif 0,072, motivasi kerja dengan kultur organisasional negatif 0,52, kultur organisasional dengan partisipasi negatif 0,314 sehingga model tersebut bebas dari problem multikolinearitas.

Uji Autokorelasi.

Berdasarkan nilai Durbin – Watson sebesar 2,041, dibandingkan dengan nilai tabel menggunakan derajat kepercayaan 5% jumlah sampel 80 dan jumlah variabel bebas 3. Dari tabel Durbin – Watson didapatkan nilai $dl = 1,56$ dan $du = 1,72$, oleh karena nilai DW 2,041 lebih besar dari pada batas atas dua atau lebih kecil dari dl dan setelah dilakukan mapping dengan ketentuan tertentu, dapat disimpulkan tidak terjadi autokorelasi pada model regresi tersebut.

Uji Heteroskedastisitas.

Uji ini ditempuh dengan uji park yaitu menghitung logaritma dari kuadrat residu kemudian meregrasikan dengan variabel bebas, dilihat dari koefisien parameter beta dari persamaan regresi tersebut tidak ada yang signifikan secara statistik (negatif 0,06, 0,14, 0,06, 0,10, 0,03) sehingga model regresi tidak terdapat heteroskedastisitas.

4.4 PENGUJIAN HIPOTESIS

Hasil analisis regresi berganda dirangkum dalam tabel 4.3 sebagai berikut :

Tabel 4.3
HASIL ANALISIS REGRESI

Simbol	Variabel	Koefisien	Standard Error	T Value	Probabilitas
	Konstanta (β_0)	49.828	2.238	22.262	,000
X1	Anggaran partisipatif (β_1)	3.239	1.181	2.743	,008
X2	Motivasi kerja (β_2)	2.785	1.268	2.196	,031
X3	Kultur organisasional (β_3)	-.425	1.085	-.391	,697
[(X1-X2)]	Interaksi anggaran partisipatif dengan motivasi kerja (β_4)	-2.530	1.699	-.489	,141
[(X1-X3)]	Interaksi anggaran partisipatif dengan kultur organisasional (β_5)	-1.255	1.602	-.783	,436
R ² = 0,234 F = 4,520 P = 0,001 n = 80					

PENGUJIAN HIPOTESIS I (H1)

Hipotesis I (H1) berbunyi:

"Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial"

tabel 4.3 menunjukkan bahwa koefisien yang positif 3,239 dengan tingkat signifikansi pada p kurang dari 0,01, artinya bahwa secara signifikan partisipasi penyusunan anggaran mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan demikian penelitian ini menerima hipotesis 1 yang menyatakan partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Temuan ini konsisten

dan mendukung hasil penelitian Brownell & Mc Innes (1986) Frucot Shearon (1991) Indriantoro (1993).

PENGUJIAN HIPOTESIS II (H2)

Hipotesis II (H2) berbunyi:

"Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi, apabila motivasi kerja yang dimiliki manajer tinggi; dan paengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan rendah apabila motivasi kerja yang dimiliki rendah"

Menurut tabel 4.3 interaksi antara partisipasi dengan motivasi kerja (b4) menunjukkan koefisien negatif (-2,530) tidak signifikan, hal ini berarti bahwa motivasi kerja yang dimiliki manajer tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil pengujian ini tidak berhasil mendukung Hipotesa II (H2) konsisten dengan hasil penelitian Riyadi (1997) dan tidak konsisten dengan penelitian Mia (1988).

PENGUJIAN HIPOTESIS III (H3).

Hipotesis III berbunyi:

"Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang, dan mempunyai pengaruh negatif pada kultur organisasional yang berorientasi pada pekerjaan".

Interaksi antara partisipasi anggaran dengan kultur organisasional (b5) pada tabel menurut 4.3 menunjukkan koefisien negatif (-1,255) juga tidak signifikan, hal ini berarti bahwa kultur organisasional tempat bekerja manajer/pengelola koperasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil pengujian ini tidak berhasil juga mendukung hipotesa III (H3) tidak konsisten dengan hasil penelitian Frucot & Shearon (1991), O Connors (1995), Supomo (1998), konsisten dengan hasil penelitian Indriantoro (1993).

4.4 PEMBAHASAN.

Hasil analisis regresi (tabel 4.3) secara keseluruhan menunjukkan angka R Square sebesar 0,234 dengan F 4,52, signikansi $p < 0,001$ yang berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajerial dengan semua prediktornya (variabel independen). Variasi perubahan – perubahan kinerja manajerial dijelaskan oleh semua variabel partisipasi, motivasi kerja, kultur organisasional, (variabel Independen) hanya sebesar 23,4 % dan sisanya sebesar 76,6 % dipengaruhi oleh variabel lain selain variabel independen yang digunakan.

Sejalan dengan Brownell (1982a) dalam rangka penggunaan pendekatan kontijensi diperlukan upaya untuk mengidentifikasi faktor - faktor kondisional seperti ketidak pastian lingkungan, locus of control kultur, kepribadian, tingkat kesulitan tugas, struktur organisasi dan sebagainya. Maka dalam penelitian ini kemungkinan sisa 76,6 % pengaruh variabel independen terdapat pada locus of control, ketidakpastian lingkungan, kondisi kerja, struktur organisasi, sistem penghargaan seperti diatas.

Hasil penelitian ini tidak dapat membuktikan bahwa motivasi kerja sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial sehingga konsisten dengan hasil penelitian Riyadi (1997), tidak dapat merekonsiliasi hasil penelitian Mia (1988).

Hal ini disebabkan kemungkinan oleh kondisi di koperasi, 57,5 % manajer/pengelola koperasi (responden) berpendidikan SLTA dan Diploma sehingga tingkat manajerial mereka kurang, belum adanya sistem penilaian kinerja organisasi, belum adanya sistem upah/gaji serta insentif dan atau promosi yang memadai; sehingga motivasi kerja yang diukur dengan konsep teori harapan menunjukkan kriteria sedang. Disamping itu adanya perbedaan instrumen untuk mengukur kinerja manajerial dari yang digunakan Mia (1998).

Dibandingkan dengan hasil penelitian Brownell dan Mc Innes (1986 yang sama – sama menggunakan motivasi kerja berdasarkan teori harapan tetapi motivasi bertindak sebagai variabel intervening jelas hasilnya juga berbeda sehingga terbuka kemungkinan untuk menguji kembali motivasi kerja tidak sebagai variabel moderating tetapi sebagai variabel intervening dengan analisis yang sesuai.

Dalam perkembangan lebih lanjut, penggunaan instrumen untuk mengukur motivasi kerja berdasarkan teori harapan (expectancy theory) mendapatkan kritikan misalnya bahwa teori pengharapan didapatkan dari logika yang tidak dapat diputuskan persoalan metodologi yang rumit; mengabaikan asumsi rasionalitas yang mendasari dan tidak cukup mengklasifikasi secara teoritis dari konsep pengharapan, valensi, instrumentalitas bersama – sama interaksinya (wahba dan house 1974). Model pengharapan ini menunjukkan hubungan yang agak lemah antara usaha dengan kinerja (Ferris 1978 dalam Mohan et al 1995). Teori pengharapan yang menjumlahkan pengharapan dengan komponen valensi yang kemudian dikalikan dengan jumlah total dari kemungkinan hasil untuk menghasilkan adalah estimasi yang terlalu berlebihan dari motivasi (Hackman dan Porter 1968). Selanjutnya dari telaah literatur Mohan et al (1995) mengatakan bahwa motivasi perlu dievaluasi dari bentuk instrinsik dan ekstrinsik. Bertolak dari hal ini untuk penelitian selanjutnya perlu mengkaji kembali instrumen motivasi untuk penggunaan teori instrinsik dan ekstrinsik.

Hasil penelitian ini juga tidak dapat membuktikan bahwa kultur organisasional sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial, sehingga konsisten dengan penelitian Indriantoro (1993) dan tidak dapat merekonsiliasi hasil penelitian Frucot dan Shearon (1991), O Connors (1954), Supomo (1998) hal ini disebabkan kemungkinan karena dimensi praktik kultur organisasional yang berorientasi pada orang yang seharusnya dimanifestasikan pada semua kegiatan koperasi ternyata masih dalam tataran idealisme; karena dampak budaya nasional yang lebih besar (Robbins (1996), h.294) seperti orientasi pegawai bawahan kearah atasan yang melemahkan hasrat berusaha, rasa disiplin pribadi dan rasa bertanggung jawab, disamping itu adanya kepemimpinan paternalisme dan sikap feodalistis.

Kemungkinan lain disebabkan karena pengukuran kultur organisasional yang digunakan diadopsi dari pengukuran yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda; sejalan dengan hal tersebut, penelitian yang dilakukan Indriantoro (1993) menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat serta negara negara barat lainnya memiliki sumbangan yang substansial terhadap hasil yang tidak signifikan (lihat juga Robbins 1996, bab 2).

5. KESIMPULAN IMPLIKASI DAN KETERBATASAN.

5.1 KESIMPULAN.

Berdasarkan hasil analisis data dalam bagian 4 penelitian ini menunjukkan (1) bahwa hanya partisipasi penyusunan anggaran yang dapat dibuktikan secara signifikan berpengaruh terhadap kinerja manajerial (H1). Temuan ini konsisten dan mendukung hasil penelitian Brownell (1982 b), Brownell dan

Mc Innes (1986), Frucot & Shearon (1991) dan Indriantoro (1993); (2) Untuk pengaruh motivasi kerja dengan pengukuran berdasarkan teori pengharapan (*expectancy theory*) sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial (H2) tidak berhasil diterima, sehingga konsisten dengan hasil penelitian Mia (1998); (3) Untuk pengaruh kultur organisasional sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (H3) juga tidak berhasil diterima, sehingga konsisten dengan hasil penelitian Indriantoro (1993) dan tidak dapat merekonsiliasikan hasil penelitian Frucot & Shearon (1991), O Connors (1995) serta Supomo (1998).

Tidak berhasilnya penelitian ini menerima H2 disebabkan karena kemungkinan motivasi yang ada pada diri manajer/pengelola di koperasi lebih banyak diarahkan pada bagaimana manajer/pengelola tersebut memperoleh hasil akhir atau imbalan yang akan diterima (*expectancy paradigma*). Disamping itu, juga tidak dapat mendukung hasil penelitian Mia (1998) disebabkan kemungkinan penggunaan instrumen untuk mengukur kinerja manajerial berbeda dengan yang dipakai Mia (1988). Demikian juga tidak berhasilnya penelitian ini menerima H3 disebabkan karena dimensi praktik kultur organisasional yang berorientasi pada orang di koperasi masih dalam tataran idealisme, masih didominasi oleh budaya nasional seperti mentalitet menunggu restu dari atasan kepemimpinan paternalisme yang berakar dari budaya feodalisme. Hasil penelitian ini juga tidak berhasil mengkonfirmasi hasil penelitian Frucot & Shearon (1991), O Connors (1995) dan Supomo (1998) kemungkinan disebabkan pengukuran variabel budaya organisasional yang digunakan pada penelitian ini diadopsi dari pengukuran yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda dengan aslinya.

5.2 IMPLIKASI.

Hasil penelitian ini terlepas dari kekurangan dan keterbatasannya, diharapkan dapat bermanfaat untuk menambah referensi dan mendorong dilakukannya penelitian lebih lanjut dalam rangka mengkonfirmasi hasil – hasil penelitian yang telah dilakukan oleh penelitian sebelumnya. Hal ini sejalan dengan perkembangan pengukuran variabel motivasi kerja serta adanya perbedaan kultur di tiap antar daerah maupun antar negara.

Sesuai dengan penelitian ini, bahwa variasi perubahan – perubahan kinerja manajerial (variabel dependen), dijelaskan oleh semua variabel partisipasi, motivasi kerja dan kultur organisasional (variabel independen) hanya sebesar 23,4 % sisanya dipengaruhi variabel yang lain, maka penelitian ini diharapkan dapat memperluas hasil – hasil penelitian sebelumnya maupun penelitian – penelitian yang akan datang berkenaan dengan faktor – faktor kontijensi yang lain seperti locus of control, kepribadian, tingkat kesulitan tugas, struktur organisasi tidak pastian lingkungan organisasi, keamanan kerja dsb.

Hasil penelitian ini diharapkan juga memberikan kontribusi sebagai bahan pertimbangan dalam praktek akuntansi manajemen khususnya di koperasi Indonesia, terutama berkaitan dengan penerapan anggaran partisipatif. Faktor motivasi kerja dan kultur organisasional kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan agar penerapan dalam partisipasi penyusunan anggaran dapat lebih efektif, memberikan dampak peningkatan kinerja manajerial, apalagi kondisi manajemen koperasi sampai dengan sekarang masih dipandang kurang profesional.

Hasil penelitian ini dapat memberikan masukan pada pengembangan literatur manajemen perkoperasian di Indonesia khususnya yang berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran, pengukuran kinerja manajerial, motivasi kerja serta kultur organisasi koperasi yang secara ideologis

messtinya teraktualisasi melalui azas kekeluargaan.

5.3 KETERBATASAN.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan - keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian, diantaranya adalah (1) data penelitian ini dihasilkan dari instrumen yang berdasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya. Penelitian hanya menerapkan metode survey langsung melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara dan terlibat secara langsung dalam aktivitas, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis, yang umumnya mengandung kelemahan mengenai internal validity; (2) Responden penelitian terbatas pada para manajer/pengelola koperasi di Jawa Tengah dimana kemungkinan penelitian ini akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diperluas untuk koperasi di Indonesia meskipun terbatas untuk koperasi, oleh karena itu harus berhati-hati dalam menggeneralisasikan hasil penelitian ini; (3) Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini mengacu pada pengukuran dari diri sendiri (*self rating*) instrumen ini diduga akan mempengaruhi hasil yang diperoleh seandainya instrumen yang digunakan dengan konsep superior rating Mia (1988).

Keterbatasan lainnya, (4) variabel motivasi yang menggunakan pendekatan teori harapan (*expectancy theory*) yang dipakai dalam penelitian ini telah mendapatkan kritikan dari berbagai peneliti sehingga perlu kajian lebih lanjut; (5) Penelitian tidak mampu mengukur kemungkinan non response bias terhadap hasil penelitian ini. Jawaban responden yang tidak mengembalikan kuesioner mungkin berbeda dengan jawaban responden yang menjawab kuesioner penelitian ini, sehingga jika mereka (para resssponden) menjawab akan berpengaruh terhadap hasil penelitian ini.

REFERENSI

- Anthony RN.J. Dearden dan NM Bedford, 1992, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Alih Bahasa Maulana, A. jilid 1, 2. Cetakan pertama, Penerbit Bina Rupa Aksara Jakarta.
- Argyris C, 1952, *The Impact of Budgets on People*, Ithaka : School of Business And Public Administration Cornell University.
- Becker, S dan D. Green, 1962, Budgeting and Employee Behavior, *Journal of Busines*, Oktober hal 392 – 494.
- Brownell, P (1982 a). Participation in the Budgeting Process, When It Works and When It Doesn't, *Journal of Accounting Literature*, Vol 1: 24 – 154.
- Brownell, P (1982 b). The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational effectiveness, *Journal of accounting Research*, vol 20 (Spring); 12 - 27
- Brownell, P dan Hirst M Y 1986, Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation and Task Uncertainty, *Journal of Accounting Research* Vol 24, hal 241 – 249.

- Brownell, P dan Mc. Innes 1986, Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance, *The Accounting Review*, Vol LXI Oktober : 587 – 600.
- Bryan JF, dan Locke,EA, 1967, Goal Setting as a Means of Increasing Motivation, *Journal of Applied Psychology* (June) , Hal 274 – 277.
- Cherrington, D, J, dan Cherrington, J.o 1973, Appropriate Reinforcement Contingencies in the Budgeting Process, *Journal Of Accounting Research* (Suplemen) hal 225 - 253
- Departemen Koperasi dan PKK, 1997 *Petunjuk Analisa Kinerja Koperasi*.
- Festinger, L.A 1957, *Theory Of Cognitive Dissonance*, Evaston, Il, Row Peterson
- Frucot, V, dan Shearon W.T. 1991, Budgetary participation, Locus Of Control, and Mexican managerial Performance and job satisfaction, *The Accounting Review* January hal 8 – 89.
- Govindarajan V. 1986, Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance, Universalistic and Contingency Perspective, *Decisions Sciences* : 496 – 516.
- Hansen, Don R dan MM Mowen 2000. *Management Accounting* 5 th Edition, South Western College Publishing.
- Hanson, E .I 1996, The Budgetary Control Function, *The Accounting Review*, April hal 239 – 243.
- Henriques, A. 1993 Mengembangkan wawasan berkoperasi, *Center Of cooperative Developmen and Service* (CCDS).
- Hofstede, G .1994, *Cultures and Organization Intercultural Cooperation and Its Importance For survival*, London Harper collins Publishers.
- Hofstede, G, Bram N Denise D .O dan Geert S 1990 Measuring Organizational Cultures : A Qualitative and Quantitative Study across Twenty Cases, *Administrative Science Quaterly* 35 hal 286 – 316.
- Holmes, S dan Marsden, S 1996 , An Exploration of the espoused Organization culture of Public Accounting Firms, *Accounting Harizons September* hal 12:20
- Indriantoro N. 1993, The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables, Unersversity of Kentucky, *Dessertation*.
- Kenis, I 1979, Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and performance, *Accounting Review* October hal 707 – 721.
- Kotter J P dan Heskett, J L 1992 : *Cooperate Culture and Performance*, Canada : Maxwell Mc Millan.
- MacLarriello, J A dan C J Kirby 1994, *Management Control System Using Adaptive System to Atacn Control*, 2 nd Englewood Cliff Prentice hall
- Mahoney T.A, T. Jerdee dan S. J. Carool 1963. *Development of Managerial Performance : a Research Approach*, Cincinnati OH : Southwestern Publishing Co.
- Mia, L 1988 Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation, *Accounting Organization and Society* Vol 13 No. 5 : 465 – 475.
- Milani, J. 1975, The Relationship of Participation Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes. A Fuld Study, *The Accounting Review* April : 274 – 284.
- Mohan, Alan S, Dunk dan Geoffrey D Smith 1995, *Participasive Budgeting, Motivation and Management Performance*, *International Management Accounting Conference*, University Kebangsaan Malaysia.

- Mulyadi. 1993, *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa* Edisi 2, Bagian Penerbitan STIE YKPN
- Murray, D. 1990, The Performance Effects of Participative Budgeting, an Interpretation of Intervening and moderating variabls, *Behavioral Research in Accounting* Vol 2 hal 104 - 123
- Riyadi, S, 2000, Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 3 No. 2 Juli 2000 : 214 – 228.
- Robin, S. P 1996 , *Perilaku Organisasi Konsep Kontroversi , Aplikasi Edisi bahasa Indonesia*, PT Bahana Ilmu Populer.
- Schiff, M, dan Lewin, A Y 1970, The Impact of People On Budget, *The Accounting Review* April 259 – 267.
- Sterdy, A. C, 1960, *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice Hall Inc Englewood Cliff, N. J.
- Supomo, B, dan Indriantoro, N, 1998, Pengaruh Struktur dan kultur Organisasional Terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam meningkatkan kinerja manajerial ; Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia, *Kelola, Vol VII* : 61 – 85.